

คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน

บทนำ

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดวิธีการบัญชีและการเปิดเผยข้อมูลโดยนายจ้างสำหรับผลประโยชน์ของพนักงาน โดยมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้แบ่งผลประโยชน์ของพนักงานออกเป็น 4 ประเภท ดังนี้

1. ผลประโยชน์ระยะสั้นสำหรับพนักงาน (Short-term employee benefits)
2. ผลประโยชน์หลังออกจากงาน (Post-employment benefits)
3. ผลประโยชน์ระยะยาวอื่นของพนักงาน (Other long-term employee benefits)
4. ผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้าง (Termination benefits)

ขอบเขต

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ต้องถือปฏิบัติกับนายจ้างสำหรับวิธีการบัญชีสำหรับผลประโยชน์ของพนักงานทั้งหมด ไม่ว่าจะเป็นประโยชน์ที่จ่ายให้พนักงานโดยตรง ผู้ที่พนักงานให้การอุปการะ หรือผู้รับผลประโยชน์ และพนักงาน หมายความว่าพนักงานที่ทำงานให้กับกิจการทั้งในลักษณะเต็มเวลา ไม่เต็มเวลา ถาวร ไม่เป็นทางการ ชั่วคราว รวมถึงกรรมการบริษัทและบุคลากรระดับบริหารอื่นด้วย อย่างไรก็ตามข้อกำหนดในมาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ถือปฏิบัติกับ

- ผลประโยชน์ที่ต้องปฏิบัติตามมาตรฐานการรายงานทางการเงิน ฉบับที่ 2 เรื่อง การจ่ายโดยใช้หุ้นเป็นเกณฑ์
- การรายงานโครงการผลประโยชน์ของพนักงาน ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 26 เรื่อง การบัญชีและการรายงานโครงการผลประโยชน์เมื่อออกจากงาน

คำนิยาม

ผลประโยชน์ของพนักงาน หมายถึง สิ่งตอบแทนทุกรูปแบบที่กิจการให้เพื่อแลกเปลี่ยนกับบริการที่ได้รับจากพนักงานหรือการเลิกจ้าง

ผลประโยชน์ระยะสั้นของพนักงาน หมายถึง ผลประโยชน์ของพนักงาน (ที่มีใช้ผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้าง) ซึ่งคาดว่าจะจ่ายชำระทั้งจำนวนก่อน 12 เดือนหลังวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานประจำปีที่พนักงานได้ให้บริการที่เกี่ยวข้อง

ผลประโยชน์หลังออกจากงาน หมายถึง ผลประโยชน์ของพนักงาน (ที่มีใช้ผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้างและผลประโยชน์ระยะสั้นของพนักงาน) ซึ่งมีการจ่ายหลังจากการจ้างงานสิ้นสุดลง



ผลประโยชน์ระยะยาวอื่นของพนักงาน หมายถึง ผลประโยชน์ทั้งหมดของพนักงานที่มีใช้ ผลประโยชน์ระยะสั้นของพนักงาน ผลประโยชน์หลังออกจากงาน และผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้าง

ผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้าง หมายถึง ผลประโยชน์ของพนักงานที่ให้เพื่อแลกเปลี่ยนกับการเลิกจ้างงานของพนักงาน ซึ่งเป็นผลจากข้อใดข้อหนึ่งดังต่อไปนี้

1. การตัดสินใจของกิจการที่จะเลิกจ้างพนักงานก่อนวันออกจากงานตามปกติ หรือ
2. การตัดสินใจของพนักงานที่จะยอมรับข้อเสนอของผลประโยชน์เพื่อแลกเปลี่ยนกับการเลิกจ้าง

ผลประโยชน์ระยะสั้นของพนักงาน

รูปแบบของผลประโยชน์ระยะสั้นของพนักงาน

ผลประโยชน์ระยะสั้นของพนักงาน อาจอยู่ในรูปแบบของค่าจ้าง เงินเดือน เงินสมทบกองทุน ประกันสังคม การลาพักผ่อนประจำปีและลาป่วยที่คงไว้ซึ่งค่าตอบแทนที่ต้องจ่าย ส่วนแบ่งกำไรและโบนัส ผลประโยชน์ที่ไม่เป็นตัวเงินสำหรับพนักงานปัจจุบัน เช่น ค่ารักษาพยาบาล ค่าที่พักอาศัย ยานพาหนะ และสินค้าหรือบริการที่ให้เปล่าหรือในลักษณะอุดหนุน ทั้งนี้ ผลประโยชน์ดังกล่าวจะต้องจ่ายชำระทั้งจำนวนก่อน 12 เดือนหลังวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานประจำปีที่พนักงานได้ให้บริการที่เกี่ยวข้อง

การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า

กิจการต้องไม่คิดลดจำนวนของผลประโยชน์ระยะสั้นของพนักงาน โดยต้องรับรู้จำนวนผลประโยชน์ดังกล่าวเป็นค่าใช้จ่าย (เว้นแต่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นจะกำหนดหรืออนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ได้) และรับรู้หนี้สินเพิ่มขึ้นหรือลดสินทรัพย์แล้วแต่กรณี

กรณีของสิทธิการลางานในระยะเวลาสั้นที่ได้รับค่าตอบแทน เช่น การลาหยุด การลาป่วย การลาจากการทุพพลภาพชั่วคราว การลาคลอดบุตรหรือการลาเพื่อเลี้ยงดูบุตร เป็นต้น กิจการจะต้องรับรู้ต้นทุนดังกล่าวดังนี้

- หากเป็นสิทธิการลางานที่ได้รับค่าตอบแทนที่สะสมได้ ให้รับรู้เมื่อพนักงานให้บริการซึ่งก่อให้เกิดการเพิ่มขึ้นของสิทธิการลางานที่ยังได้รับค่าตอบแทนในอนาคต และวัดมูลค่าโดยใช้ต้นทุนที่คาดว่าจะเกิดขึ้นของสิทธิการลาตามจำนวนเงินซึ่งกิจการคาดว่าจะจ่ายเพิ่มเนื่องจากมีสิทธิที่พนักงานยังไม่ได้ใช้สะสมอยู่ ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน
- หากเป็นสิทธิการลางานที่ได้รับค่าตอบแทนที่สะสมไม่ได้ ให้รับรู้เมื่อมีการลางานเกิดขึ้น

ตัวอย่างที่ 1 - ผลประโยชน์ระยะสั้นของพนักงาน - สิทธิการลาป่วยชนิดสะสมที่ยังได้รับค่าตอบแทน แต่ไม่เป็นสิทธิขาด

บริษัทมีพนักงาน 1,000 คน ให้สิทธิพนักงานแต่ละคนสามารถลาป่วยโดยได้รับค่าตอบแทนได้ปีละ 10 วัน โดยสิทธิดังกล่าวที่ไม่ได้ใช้ในปัจจุบันสามารถสะสมไปใช้ได้เพียงแคในปีถัดไปเท่านั้น การใช้สิทธิลาป่วยจะใช้สิทธิของปีก่อนหน้าลำดับแรก แล้วจึงใช้สิทธิของปีปัจจุบัน ค่าตอบแทนที่ต้องจ่ายพนักงานเมื่อใช้สิทธิคือ 500 บาทต่อวัน

ณ ต้นปี 25x7 มีจำนวนวันลาป่วยสะสมดังกล่าวที่สามารถใช้สิทธิได้ภายในปี 25x7 จำนวน 2,000 วัน ซึ่ง ณ สิ้นปี 25x6 กิจการได้ประเมินแล้วว่าจะเกิดการใช้สิทธิจริงอยู่ที่ 1,000 วัน จึงมียอดประมาณการหนี้สินที่เกี่ยวข้องจำนวน 500,000 บาท ($1,000 \times 500$) ณ ต้นปี 25x7

ระหว่างปี 25x7 ตามข้อมูลที่เกิดขึ้นจริง มีพนักงานใช้สิทธิการลาป่วยดังกล่าวทั้งสิ้น 8,000 วัน แบ่งเป็นการใช้สิทธิของปีก่อนหน้า 1,000 วัน และใช้สิทธิของปี 25x7 จำนวน 7,000 วัน

ณ สิ้นปี 25x7 มียอดคงค้างของสิทธิที่สามารถใช้ได้ภายในปี 25x8 จำนวน 3,000 วัน ($10,000 - 7,000$) บริษัทประเมินแล้วว่าจะเกิดการใช้สิทธิจริงในปี 25x8 อยู่ที่ 1,500 วัน ดังนั้นบริษัทจะมีประมาณการหนี้สินที่เกี่ยวข้องจำนวน 750,000 บาท ($1,500 \times 500$) และรับรู้ค่าใช้จ่ายดังกล่าวในปี 25x7 จำนวน $(7,000 \times 500) + (1,500 \times 500) = 4,250,000$ บาท แบ่งเป็น ค่าใช้จ่ายอันเนื่องจากการใช้สิทธิในปี 25x7 จำนวน 3,500,000 บาท (7,000 วัน) และค่าใช้จ่ายอันเกิดจากการประมาณการที่จะเกิดการใช้สิทธิในปี 25x8 อีกจำนวน 750,000 บาท (1,500 วัน)

กรณีโครงการส่วนแบ่งกำไรและโครงการโบนัส กิจการต้องรับรู้ต้นทุนดังกล่าวเมื่อบริษัทมีภาระผูกพันทางกฎหมายหรือภาระผูกพันจากการอนุমানในปัจจุบันที่จะต้องจ่ายเนื่องจากเหตุการณ์ที่เกิดขึ้นในอดีต และสามารถประมาณภาระผูกพันได้อย่างน่าเชื่อถือ โดยการวัดมูลค่าต้องสะท้อนถึงความเป็นไปได้ที่พนักงานบางคนอาจออกจากงานโดยไม่ได้รับการจ่ายส่วนแบ่งกำไรหรือโบนัส

ตัวอย่างที่ 2 - ผลประโยชน์ระยะสั้นของพนักงานประเภทโบนัส

บริษัทมีนโยบายจ่ายโบนัสให้แก่พนักงานทุกคนเป็นประจำทุกปี มูลค่าเท่ากับ 2 เท่าของเงินเดือน โดยจะจ่ายในช่วงเดือนมกราคมของปีถัดไป

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x4 บริษัทจะต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายโบนัสจำนวน 2 เท่าของเงินเดือนพนักงานทุกรายที่คาดว่าจะเข้าเกณฑ์การรับโบนัสสำหรับปี 25x4 เป็นส่วนหนึ่งของค่าใช้จ่ายผลประโยชน์ระยะสั้นของพนักงาน

การเปิดเผยข้อมูล

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ได้กำหนดให้กิจการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ระยะสั้นของพนักงานอย่างเจาะจง แต่กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ระยะสั้นของพนักงานตามที่กำหนดโดยมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น เช่น

- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน กำหนดให้มีการเปิดเผยข้อมูลค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับผลประโยชน์ของพนักงาน



- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน กำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลผลประโยชน์ของพนักงานที่เป็นผู้บริหารสำคัญ

ผลประโยชน์หลังออกจากงาน

รูปแบบของผลประโยชน์หลังออกจากงาน

ผลประโยชน์หลังออกจากงาน รวมถึง ผลประโยชน์เมื่อออกจากงาน เช่น ผลประโยชน์ที่จ่ายครั้งเดียวเมื่อออกจากงาน และบำนาญ และผลประโยชน์อื่นหลังออกจากงาน เช่น การรักษาพยาบาลหลังออกจากงาน การจัดการเรื่องของผลประโยชน์ของพนักงานหลังออกจากงานดังกล่าว ถือว่าเป็น โครงการผลประโยชน์หลังออกจากงาน (Post-employment benefit plans) ซึ่งแบ่งออกเป็น 2 ประเภท คือ

1. โครงการสมทบเงินที่กำหนดไว้ (Defined contribution plans)

ลักษณะสำคัญของโครงการสมทบเงินที่กำหนดไว้ คือ พนักงานเป็นผู้รับความเสี่ยงที่เป็นสาระสำคัญของทั้งความเสี่ยงจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย และความเสี่ยงจากการลงทุน ขณะที่กิจการมีภาระผูกพันตามกฎหมายหรือภาระผูกพันจากการอนุমানจำกัดเพียงไม่เกินจำนวนเงินที่กิจการตกลงจะสมทบเข้ากองทุน ตัวอย่างของโครงการสมทบเงินที่กำหนดไว้ เช่น กองทุนสำรองเลี้ยงชีพ เป็นต้น

การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า

กิจการต้องรับรู้เงินสมทบที่ต้องจ่ายให้โครงการสมทบเงิน เมื่อพนักงานได้ให้บริการแก่กิจการในระหว่างรอบระยะเวลาเป็นค่าใช้จ่าย (เว้นแต่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นจะกำหนดหรืออนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ได้) และรับรู้หนี้สิน (ค่าใช้จ่ายค้างจ่าย) หรือ สินทรัพย์ (ค่าใช้จ่ายจ่ายล่วงหน้า) แล้วแต่กรณี

การเปิดเผยข้อมูล

กิจการต้องเปิดเผยจำนวนเงินที่รับรู้เป็นค่าใช้จ่ายสำหรับโครงการสมทบเงิน รวมทั้งต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับเงินสมทบตามโครงการสมทบเงินสำหรับผู้บริหารสำคัญ ตามที่กำหนดโดยมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน

ตัวอย่างที่ 3 - การเปิดเผยข้อมูลโครงการสมทบเงิน

บริษัทได้จัดตั้งกองทุนสำรองเลี้ยงชีพสำหรับพนักงาน โดยพนักงานจ่ายเงินสะสมในอัตราร้อยละ 5-15 ของเงินเดือน และบริษัทจ่ายสมทบให้อัตราร้อยละ 5-15 ของเงินเดือนของพนักงานในแต่ละเดือน

ในปี 25x2 บริษัทรับรู้ค่าใช้จ่ายเพื่อกองทุนสำรองเลี้ยงชีพสำหรับพนักงานเท่ากับ 25 ล้านบาท และของผู้บริหารสำคัญเท่ากับ 4 ล้านบาท (25x1 สำหรับพนักงานเท่ากับ 22 ล้านบาท และของผู้บริหารสำคัญเท่ากับ 3.7 ล้านบาท)

2. โครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้ (Defined benefit plans)

ลักษณะสำคัญของโครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้ คือ กิจการเป็นผู้รับความเสี่ยงที่เป็นสาระสำคัญของทั้งความเสี่ยงจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย และความเสี่ยงจากการลงทุน ภาระผูกพันของกิจการจึงไม่ได้จำกัดเพียงจำนวนเงินที่กิจการจ่ายสมทบในระหว่างรอบระยะเวลาเท่านั้น

การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า

โครงการผลประโยชน์อาจไม่ได้จัดตั้งเป็นกองทุน หรืออาจจัดตั้งเป็นกองทุนที่กิจการจ่ายเงินสมทบทั้งหมด หรือบางส่วน และบางครั้งพนักงานร่วมสมทบด้วยโดยจ่ายสมทบเข้าไปในกิจการหรือกองทุนที่แยกต่างหากตามกฎหมายจากกิจการที่เสนอรายงาน โดยผลประโยชน์ของพนักงานจะจ่ายออกจากกองทุนดังกล่าว

สินทรัพย์โครงการ (Plan assets) ตามคำนิยามในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 หมายถึงสินทรัพย์ที่ถือไว้โดยกองทุนผลประโยชน์ระยะยาวของพนักงาน และกรรมธรรม์ประกันภัยที่เข้าเงื่อนไข

ตัวอย่างที่ 4 - ตัวอย่างสินทรัพย์โครงการ

บริษัทได้จัดตั้งกองทุน (สินทรัพย์โครงการ) เพื่อใช้สำหรับจ่ายผลประโยชน์หลังจากออกจากงานของพนักงานเท่านั้น โดยกองทุนดังกล่าวมีสถานะตามกฎหมายแยกออกจากบริษัท

กองทุนจะไม่สามารถจ่ายเงินหรือสินทรัพย์อื่นใดคืนมายังบริษัทได้ ยกเว้นสินทรัพย์ที่เหลืออยู่ของกองทุนมีเพียงพอที่จะจ่ายชำระภาระผูกพันของโครงการผลประโยชน์หลังจากออกจากงาน หรือเป็นการจ่ายให้บริษัทเพื่อชดเชยผลประโยชน์ที่บริษัทได้จ่ายออกไปก่อนเท่านั้น

ทั้งนี้กองทุนดังกล่าวได้ลงทุนในตราสารทุนของกิจการที่จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ทั้งในและต่างประเทศ ตราสารทุนของกิจการที่ไม่ได้จดทะเบียนในตลาดหลักทรัพย์ พันธบัตรรัฐบาล หุ้นกู้ บริษัทเอกชน อสังหาริมทรัพย์ รวมทั้งมีเงินสดอีกจำนวนหนึ่ง

เพดานของสินทรัพย์ (The asset ceiling) ตามคำนิยามในมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 หมายถึง มูลค่าปัจจุบันของผลประโยชน์เชิงเศรษฐกิจที่อยู่ในรูปของการชดเชยเงินคืนให้จากโครงการ หรือเงินสมทบแก่โครงการในอนาคตที่ลดลง

ตัวอย่างที่ 5 - เพดานของสินทรัพย์

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x4 บริษัทมีกองทุน (สินทรัพย์โครงการ) เพื่อใช้สำหรับจ่ายผลประโยชน์หลังจากออกจากงานของพนักงาน กองทุนดังกล่าวมีมูลค่ายุติธรรมเท่ากับ 100 ล้านบาท ในขณะที่มูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันตามโครงการผลประโยชน์หลังจากออกจากงานมีจำนวน 70 ล้านบาท สินทรัพย์ส่วนเกินดังกล่าวไม่มีผลต่อจำนวนเงินสมทบแก่โครงการในอนาคต

ข้อกำหนดของกองทุนดังกล่าวไม่อนุญาตให้กองทุนจ่ายเงินหรือสินทรัพย์อื่นใดคืนแก่บริษัท แม้ว่ากองทุนจะมีสินทรัพย์เพียงพอต่อภาระผูกพันของโครงการผลประโยชน์หลังจากออกจากงานทั้งหมดแล้วก็ตาม

ดังนั้นในกรณีนี้ บริษัทมีเพดานของสินทรัพย์เท่ากับ 0 บาท ซึ่งหมายถึงบริษัทจะไม่สามารถรับรู้สินทรัพย์ผลประโยชน์ที่กำหนดไว้สุทธิในงบฐานะการเงินได้



กิจการต้องรับรู้หนี้สิน (สินทรัพย์) ผลประโยชน์ที่กำหนดไว้สุทธิ (The net defined benefit liability (asset)) ในงบฐานะการเงินด้วยจำนวนสุทธิระหว่างมูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพัน กับมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์โครงการ

หากมีส่วนเกินจากโครงการผลประโยชน์ (Surplus) ซึ่งอาจเกิดจากการมีเงินสมทบเกิน หรือจากการมีผลกำไรจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย กิจการต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ดังกล่าว ด้วยมูลค่าที่ต่ำกว่าระหว่างส่วนเกินจากโครงการผลประโยชน์ กับเพดานของสินทรัพย์

ตัวอย่างที่ 6 - ผลประโยชน์หลังออกจากงาน - การรับรู้หนี้สิน (สินทรัพย์) ผลประโยชน์ที่กำหนดไว้สุทธิ ในงบฐานะการเงิน

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x7 กิจการมีมูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันตามโครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้เท่ากับ 15 ล้านบาท มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์โครงการ 20 ล้านบาท ในขณะที่มีเพดานของสินทรัพย์ 2 ล้านบาท

ดังนั้นกิจการจะสามารถรับรู้สินทรัพย์ผลประโยชน์ที่กำหนดไว้สุทธิในงบฐานะการเงิน ได้เท่ากับ 2 ล้านบาท ซึ่งเป็นมูลค่าที่ต่ำกว่าระหว่างส่วนเกินจากโครงการผลประโยชน์ (5 ล้านบาท) กับเพดานของสินทรัพย์ (2 ล้านบาท) (กรณีนี้หมายความว่าไม่มีผลกระทบจากเพดานของสินทรัพย์เท่ากับ 3 ล้านบาท)

การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า มูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันตามโครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้ (The present value of a defined benefit obligation) และต้นทุนบริการปัจจุบัน (Current service cost) ต้องใช้วิธีคิดลดแต่ละหน่วยที่ประมาณไว้ (The projected unit credit method) ตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย (Actuarial valuation method)

ในการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย กิจการต้องกำหนดข้อสมมติในการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย (Actuarial assumptions) ประกอบด้วย ข้อสมมติด้านประชากรศาสตร์ (Demographic assumptions) และข้อสมมติทางการเงิน (Financial assumptions) ข้อสมมติดังกล่าวต้องเป็นกลางและสอดคล้องซึ่งกันและกัน

ตัวอย่างข้อสมมติด้านประชากรศาสตร์ เช่น

- อัตราการเสียชีวิต กิจการต้องใช้ประมาณการที่ดีที่สุดของอัตราการเสียชีวิตของสมาชิกโครงการทั้งระหว่างการจ้างงานและภายหลังการจ้างงาน ตัวอย่างข้อมูลประมาณการอัตราการเสียชีวิตของพนักงานไทย เช่น ตารางมรณะไทย ที่ประกาศโดยสำนักงานคณะกรรมการกำกับและส่งเสริมการประกอบธุรกิจประกันภัย (คปภ.)
- อัตราการหมุนเวียนของพนักงาน การทุพพลภาพ และการเกษียณอายุก่อนกำหนด

ตัวอย่างข้อสมมติทางการเงิน เช่น

- อัตราคิดลด กิจการต้องอ้างอิงกับอัตราผลตอบแทนในท้องตลาด ณ วันสิ้นรอบระยะเวลา รายงานของหุ้นกู้ภาคเอกชนที่ได้รับการจัดอันดับอยู่ในระดับดี อย่างไรก็ตาม สำหรับสกุลเงินที่หุ้นกู้ภาคเอกชนที่ได้รับการจัดอันดับอยู่ในระดับดี มีการซื้อขายในตลาดน้อย ให้ใช้อัตราผลตอบแทนในท้องตลาดของพันธบัตรรัฐบาลในสกุลเงินดังกล่าว (ณ วันสิ้นรอบระยะเวลา รายงาน) โดยสกุลเงิน และระยะเวลาของหุ้นกู้ภาคเอกชนหรือพันธบัตรรัฐบาลต้องสอดคล้องกับสกุลเงินและระยะเวลาโดยประมาณของภาระผูกพันของผลประโยชน์หลังออกจากงาน
- ระดับผลประโยชน์ ได้แก่ อัตราการขึ้นเงินเดือน
- ต้นทุนค่ารักษาพยาบาลในอนาคต รวมทั้งต้นทุนการจัดการค่าสินไหมทดแทน กรณีผลประโยชน์ด้านค่ารักษาพยาบาล

ต้นทุนบริการในอดีตและผลกำไรและขาดทุนจากการจ่ายชำระผลประโยชน์

- ต้นทุนบริการในอดีต (Past service cost) คือ การเปลี่ยนแปลงในมูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันตามโครงการผลประโยชน์ที่เป็นผลมาจากการแก้ไขโครงการหรือการลดขนาดโครงการลง ซึ่งกิจการต้องรับรู้ต้นทุนบริการในอดีตเป็นค่าใช้จ่ายเมื่อเกิดเหตุการณ์ดังต่อไปนี้ แล้วแต่เหตุการณ์ใดจะเกิดขึ้นก่อน
 - เมื่อมีการแก้ไขโครงการหรือการลดขนาดโครงการลง และ
 - เมื่อกิจการรับรู้ต้นทุนการปรับโครงสร้างที่เกี่ยวข้อง หรือผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้าง
- ผลกำไรและขาดทุนจากการจ่ายชำระผลประโยชน์ (Gains and losses on settlement) คือ ผลต่างระหว่าง
 - มูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันตามโครงการผลประโยชน์ที่ต้องจ่ายชำระ ตามที่กำหนด ณ วันที่จ่ายชำระผลประโยชน์ และ
 - ราคาของการจ่ายชำระผลประโยชน์ รวมถึงสินทรัพย์โครงการที่โอน และการจ่ายชำระโดยตรงของกิจการที่เกี่ยวข้องกับการจ่ายชำระผลประโยชน์กิจการต้องรับรู้ผลกำไรหรือขาดทุนจากการจ่ายชำระผลประโยชน์เมื่อการจ่ายชำระผลประโยชน์เกิดขึ้น เช่น การโอนภาระผูกพันของนายจ้างภายใต้โครงการที่มีนัยสำคัญในครั้งเดียวให้กับผู้รับประกันภัยผ่านการซื้อกรมธรรม์ประกันภัย

ในการกำหนดต้นทุนบริการในอดีตหรือผลกำไรหรือขาดทุนจากการจ่ายชำระผลประโยชน์ กิจการต้องวัดมูลค่าใหม่ของหนี้สิน (สินทรัพย์) ผลประโยชน์ที่กำหนดไว้สุทธิ โดยคำนวณมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์โครงการ และมูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันตามโครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้ โดยใช้ข้อสมมติตามสถานการณ์ปัจจุบันในการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย (รวมทั้งอัตราดอกเบี้ยในตลาดปัจจุบัน รวมถึงราคาตลาดปัจจุบันของข้อสมมติอื่น) ที่สะท้อนถึงผลประโยชน์ที่นำเสนอภายใต้โครงการก่อนการแก้ไขโครงการ การลดขนาดโครงการลง หรือการจ่ายชำระผลประโยชน์ และผลประโยชน์ที่นำเสนอภายใต้โครงการหลังการแก้ไขโครงการ การลดขนาดโครงการลง หรือการจ่ายชำระผลประโยชน์ ทั้งนี้ต้นทุนบริการในอดีตอาจเป็นบวกหรือเป็นลบก็ได้



ตัวอย่างที่ 7 - ต้นทุนบริการในอดีต (Past service cost)

บริษัทมีนโยบายแจกทองคำ 1 บาทเมื่อพนักงานเกษียณอายุ ต่อมาบริษัทได้แก้ไขรูปแบบการจ่ายผลประโยชน์โดยการเพิ่มการแจกทองคำเป็น 1.5 บาท

ณ วันที่เปลี่ยนแปลงโครงการผลประโยชน์ บริษัทได้วัดมูลค่าใหม่ของหนี้สินผลประโยชน์ที่กำหนดไว้สุทธิในส่วนดังกล่าว โดยมูลค่าของหนี้สินในส่วนดังกล่าวก่อนการแก้ไขรูปแบบผลประโยชน์เท่ากับ 1 ล้านบาท และเมื่อมีการแก้ไขรูปแบบผลประโยชน์ของโครงการ มูลค่าของหนี้สินในส่วนดังกล่าวเปลี่ยนเป็น 1.7 ล้านบาท โดยการเปลี่ยนแปลงของหนี้สินที่เพิ่มขึ้นจำนวน 0.7 ล้านบาท มาจากการเปลี่ยนปริมาณทองคำที่ผู้เกษียณอายุจะได้รับเพิ่มขึ้น

ดังนั้นบริษัทต้องรับรู้หนี้สินเพิ่มเติมอีก 0.7 ล้านบาท พร้อมกับรับรู้ค่าใช้จ่ายต้นทุนบริการในอดีต 0.7 ล้านบาททันทีเมื่อมีการแก้ไขรูปแบบการจ่ายผลประโยชน์ของโครงการ

- กิจการไม่จำเป็นต้องแยกระหว่างต้นทุนบริการในอดีตที่เป็นผลมาจากการแก้ไขโครงการ ต้นทุนบริการในอดีตที่เป็นผลมาจากการลดขนาดโครงการลง และผลกำไรหรือขาดทุนจากการจ่ายชำระผลประโยชน์ หากรายการเหล่านี้เกิดขึ้นพร้อมกัน

ตัวอย่างที่ 8 - ผลกำไรและขาดทุนจากการจ่ายชำระผลประโยชน์ (Gains and losses on settlement)

บริษัทมีนโยบายจ่ายค่ารักษาพยาบาล 1 ปีหลังเกษียณอายุ โดยไม่มีทางเลือกสำหรับพนักงานในการเลือกที่จะรับผลประโยชน์ดังกล่าวเป็นเงินสด

ต่อมาบริษัทได้เปลี่ยนนโยบายด้านสวัสดิการ โดยยกเลิกผลประโยชน์การจ่ายค่ารักษาพยาบาล 1 ปีหลังเกษียณอายุ และจ่ายเป็นเงินสดทดแทนแก่พนักงานทุกคนเป็นจำนวนเงินรวมทั้งสิ้นจำนวน 12 ล้านบาททันทีที่มีการเปลี่ยนแปลงโครงการผลประโยชน์

ณ วันที่เปลี่ยนแปลงโครงการผลประโยชน์ บริษัทได้วัดมูลค่าใหม่ของหนี้สินผลประโยชน์ที่กำหนดไว้สุทธิในส่วนดังกล่าว (การจ่ายค่ารักษาพยาบาล 1 ปีหลังเกษียณอายุ) โดยมูลค่าของหนี้สินในส่วนดังกล่าวเท่ากับ 10 ล้านบาท ดังนั้นกิจการจะรับรู้รายการดังนี้

มูลค่าของหนี้สินการจ่ายค่ารักษาพยาบาล 1 ปีหลังเกษียณอายุ	10	ล้านบาท
มูลค่าของหนี้สินหลังการยกเลิกการจ่ายค่ารักษาพยาบาล 1 ปีหลังเกษียณอายุ	0	ล้านบาท
ดังนั้น รับรู้ต้นทุนบริการในอดีต	(10)	ล้านบาท (กำไร)
มูลค่าของหนี้สินหลังการยกเลิกการจ่ายค่ารักษาพยาบาล 1 ปีหลังเกษียณอายุ	0	ล้านบาท
จ่ายเงินสดทดแทน	12	ล้านบาท
ดังนั้น รับรู้ขาดทุนจากการจ่ายชำระผลประโยชน์	12	ล้านบาท

ทั้งนี้มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กล่าวว่า กิจการไม่จำเป็นต้องแยกระหว่างต้นทุนบริการในอดีตที่เป็นผลมาจากการแก้ไขโครงการ และผลกำไรหรือขาดทุนจากการจ่ายชำระผลประโยชน์ หากรายการเหล่านี้เกิดขึ้นพร้อมกัน

ดังนั้นบริษัทจึงสามารถรับรู้รายการดังกล่าวรวมเป็น "ขาดทุนจากการจ่ายชำระผลประโยชน์สุทธิจากต้นทุนบริการในอดีต" จำนวน 2 ล้านบาท รวมทั้งการเปิดเผยข้อมูลการกระทบยอดหนี้สินผลประโยชน์ที่กำหนดไว้สุทธิในหมายเหตุประกอบงบการเงิน ก็ไม่จำเป็นต้องแยกแสดงรายการทั้งสองออกจากกัน

องค์ประกอบของต้นทุนผลประโยชน์ที่กำหนดไว้ (Defined benefit cost)

กิจการต้องรับรู้ต้นทุนผลประโยชน์ที่กำหนดไว้ (เว้นแต่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นจะกำหนดหรืออนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ได้) ดังต่อไปนี้

- ต้นทุนบริการ (Service cost) ซึ่งประกอบด้วย ต้นทุนบริการในปัจจุบัน ต้นทุนบริการในอดีต และผลกำไรหรือขาดทุนจากการจ่ายชำระผลประโยชน์ รับรู้ในกำไรขาดทุน
- ดอกเบี้ยสุทธิจากหนี้สิน (สินทรัพย์) ผลประโยชน์ที่กำหนดไว้สุทธิ (Net interest on the net defined benefit liability (asset)) รับรู้ในกำไรขาดทุน โดยคำนวณจาก หนี้สิน (สินทรัพย์) ผลประโยชน์ที่กำหนดไว้สุทธิ คูณด้วยอัตราคิดลด ซึ่งกำหนดจากวันเริ่มต้นของรอบระยะเวลารายงานประจำปี และหากมีการวัดมูลค่าใหม่ของหนี้สิน (สินทรัพย์) ผลประโยชน์ที่กำหนดไว้สุทธิ ให้กำหนดดอกเบี้ยสุทธิสำหรับรอบระยะเวลารายงานประจำปีที่เหลืออยู่หลังการแก้ไขโครงการ การลดขนาดโครงการลง หรือการจ่ายชำระผลประโยชน์ โดยคำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงใดๆ ในหนี้สิน (สินทรัพย์) ผลประโยชน์ที่กำหนดไว้สุทธิระหว่างรอบระยะเวลา ซึ่งเป็นผลมาจากการสมทบเงินและการจ่ายชำระผลประโยชน์

โดยดอกเบี้ยสุติดังกล่าว ประกอบด้วย

- รายได้ดอกเบี้ยจากสินทรัพย์โครงการ (Interest income on plan assets)
- ต้นทุนดอกเบี้ยจากภาระผูกพันตามโครงการผลประโยชน์ (Interest cost on the defined benefit obligation) และ
- ดอกเบี้ยจากผลกระทบของเพดานของสินทรัพย์ (Interest on the effect of the asset ceiling) คำนวณจากผลกระทบของเพดานของสินทรัพย์คูณด้วยอัตราคิดลด ผลกระทบของเพดานของสินทรัพย์เกิดขึ้นเมื่อกิจการมีส่วนเกินจากโครงการผลประโยชน์ กิจการต้องวัดมูลค่าสินทรัพย์ผลประโยชน์ที่กำหนดไว้สุทธิ ด้วยมูลค่าที่ต่ำกว่าระหว่างส่วนเกินจากโครงการผลประโยชน์กับเพดานของสินทรัพย์ที่ได้คิดลดแล้ว

ตัวอย่างที่ 9 - ดอกเบี้ยสุทธิจากหนี้สิน (สินทรัพย์) ผลประโยชน์ที่กำหนดไว้สุทธิ (Net interest on the net defined benefit liability (asset))

ณ วันที่ 1 มกราคม 25x1 รายละเอียดเกี่ยวกับโครงการผลประโยชน์หลังออกจากงานของบริษัทมีดังนี้

- มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์โครงการ จำนวน 100 ล้านบาท
- มูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันตามโครงการผลประโยชน์ จำนวน 250 ล้านบาท
- อัตราคิดลด 3%
- ไม่มีเพดานสินทรัพย์

บริษัทคำนวณดอกเบี้ยสุทธิจากหนี้สิน (สินทรัพย์) ผลประโยชน์ที่กำหนดไว้สุทธิ ดังนี้

รายได้ดอกเบี้ยจากสินทรัพย์โครงการ = 100 ล้านบาท x 3% = 3.0 ล้านบาท

ต้นทุนดอกเบี้ยจากภาระผูกพันตามโครงการผลประโยชน์ = 250 ล้านบาท x 3% = 7.5 ล้านบาท

ดังนั้น บริษัทต้องรับรู้ดอกเบี้ยสุทธิจากหนี้สิน (สินทรัพย์) ผลประโยชน์ที่กำหนดไว้สุทธิ = 4.5 ล้านบาท

เป็นค่าใช้จ่ายในกำไรขาดทุน

- การวัดมูลค่าใหม่ของหนี้สิน (สินทรัพย์) ผลประโยชน์ที่กำหนดไว้สุทธิ (Remeasurements of the net defined benefit liability (asset)) รับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น โดยจำนวนที่ได้รับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นดังกล่าวต้องไม่ถูกจัดประเภทใหม่ในกำไรหรือขาดทุนในภายหลัง
- การวัดมูลค่าใหม่ของหนี้สิน (สินทรัพย์) ผลประโยชน์ที่กำหนดไว้สุทธิ ประกอบด้วย
 - ผลกำไรและขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย (Actuarial gains and losses) ซึ่งเป็นผลมาจาก
 - การเปลี่ยนแปลงในข้อสมมติที่ใช้ในการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย (Actuarial assumptions) และ
 - การปรับปรุงจากประสบการณ์ (Experience adjustments) โดยตัวอย่างสาเหตุที่ทำให้เกิดรายการดังกล่าว เช่น เมื่อมีการประมาณมูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันตามโครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้ใหม่พบว่าอัตราการลาออกของพนักงานที่เกิดขึ้นจริง มากกว่าอัตราการลาออกตามสมมติฐานที่ใช้ในการคำนวณในครั้งก่อนหน้า
 - ผลตอบแทนจากสินทรัพย์โครงการ (The return on plan assets) โดยไม่รวมจำนวนที่อยู่ในดอกเบี้ยสุทธิจากหนี้สิน (สินทรัพย์) ผลประโยชน์ที่กำหนดไว้สุทธิ และ
 - การเปลี่ยนแปลงในผลกระทบของเพดานของสินทรัพย์ โดยไม่รวมจำนวนที่อยู่ในดอกเบี้ยสุทธิจากหนี้สิน (สินทรัพย์) ผลประโยชน์ที่กำหนดไว้สุทธิ

ตัวอย่างที่ 10 - ผลกำไรและขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย (Actuarial gains and losses)

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x3 บริษัทมีมูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันตามโครงการผลประโยชน์ จำนวน 30 ล้านบาท ซึ่งคำนวณขึ้นบนสมมติฐานอัตราคิดลดที่อ้างอิงหุ้นกู้ภาคเอกชนที่ได้รับการจัดอันดับอยู่ในระดับดี ที่ 4%

อย่างไรก็ดี ในช่วงปี 25x4 อัตราดอกเบี้ยตราสารหนี้โดยทั่วไปมีอัตราลดต่ำลงอย่างมาก ดังนั้นจึงคำนวณมูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันตามโครงการผลประโยชน์ใหม่ โดยอ้างอิงอัตราดอกเบี้ยที่เป็นปัจจุบันปรากฏว่าอัตราคิดลดที่เหมาะสมอัตราใหม่คือ 3% จึงทำให้เกิดการขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงในข้อสมมติที่ใช้ในการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย (Actuarial assumptions) จำนวน 5 ล้านบาท ดังนั้นบริษัทจึงต้องรับรู้จำนวนดังกล่าวในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น โดยเป็นส่วนหนึ่งของรายการการวัดมูลค่าใหม่ของหนี้สิน (สินทรัพย์) ผลประโยชน์ที่กำหนดไว้สุทธิ (Remeasurements of the net defined benefit liability (asset)) โดยกิจการเลือกรับรู้รายการดังกล่าวในกำไรสะสม

หมายเหตุ: ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 19 เรื่อง ผลประโยชน์ของพนักงาน ย่อหน้า 122 ระบุว่า กิจการอาจโอนจำนวนที่เกิดจากการวัดมูลค่าใหม่ของหนี้สิน (สินทรัพย์) ผลประโยชน์ที่กำหนดไว้สุทธิที่ได้รับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่นภายในส่วนของเจ้าของได้ ดังนั้นหากกิจการเลือกที่จะโอนจำนวนดังกล่าวไปยังรายการอื่นในส่วนของเจ้าของในภายหลัง กิจการต้องปรับปรุงงบการเงินย้อนหลังด้วย

ตัวอย่างที่ 11 - ผลตอบแทนจากสินทรัพย์โครงการ (The return on plan assets) โดยไม่รวมจำนวนที่อยู่ในดอกเบี้ยสุทธิจากหนี้สิน (สินทรัพย์) ผลประโยชน์ที่กำหนดไว้สุทธิ

จากตัวอย่างที่ 9 ต่อมา ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x1 สินทรัพย์โครงการมีมูลค่ายุติธรรมเท่ากับ 105 ล้านบาท (สมมติให้ไม่มีการสมทบเงินและการจ่ายชำระผลประโยชน์จากสินทรัพย์โครงการ) ดังนั้น

ผลตอบแทนจากสินทรัพย์โครงการที่ไม่รวมจำนวนที่อยู่ในดอกเบี้ยสุทธิจากหนี้สิน (สินทรัพย์) ผลประโยชน์ที่กำหนดไว้สุทธิ =

$$\begin{aligned} & 5 \text{ ล้านบาท (105- 100 ล้านบาท; ผลตอบแทนจากสินทรัพย์โครงการ) } - \\ & 3 \text{ ล้านบาท (จำนวนที่รวมอยู่ในดอกเบี้ยสุทธิจากหนี้สิน (สินทรัพย์) ผลประโยชน์ที่กำหนดไว้สุทธิ) } \\ & = 2 \text{ ล้านบาท} \end{aligned}$$

บริษัทจะต้องรับรู้มูลค่า 2 ล้านบาทนี้ เป็นส่วนหนึ่งของรายการ การวัดมูลค่าใหม่ของหนี้สิน (สินทรัพย์) ผลประโยชน์ที่กำหนดไว้สุทธิ (Remeasurements of the net defined benefit liability (asset)) ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น โดยกิจการเลือกรับรู้รายการดังกล่าวในกำไรสะสม (ดูหมายเหตุในตัวอย่างที่ 10)

ตัวอย่างที่ 12 - ผลประโยชน์หลังออกจากงาน - การคำนวณดอกเบี้ยสุทธิจากหนี้สิน (สินทรัพย์) ผลประโยชน์ที่กำหนดไว้สุทธิ และกำไรขาดทุนจากการวัดมูลค่าใหม่ของหนี้สิน (สินทรัพย์) ผลประโยชน์ที่กำหนดไว้สุทธิ

กำหนดให้อัตราคิดลดเท่ากับ 4% และมีผลกระทบของเพดานของสินทรัพย์ ณ วันที่ 1 มกราคม 25x8 และ 31 ธันวาคม 25x8 เท่ากับ 3,000,000 บาท

สินทรัพย์โครงการ (Plan assets)	
มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์โครงการ (The fair value of plan assets) ณ วันที่ 1 มกราคม 25x8	20,000,000.00
รายได้ดอกเบี้ยจากสินทรัพย์โครงการ (Interest income on plan assets)*	800,000.00
เงินสมทบเข้าโครงการ (Contributions to the plan)	1,000,000.00
เงินจ่ายชำระจากโครงการ (Payments from the plan)	(1,500,000.00)
มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์โครงการที่คาดว่าจะ (Expected fair value of plan assets) ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x8	20,300,000.00
มูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์โครงการ (The fair value of plan assets) ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x8	21,000,000.00
กำไรจากการวัดมูลค่าใหม่ของหนี้สิน (สินทรัพย์) ผลประโยชน์ที่กำหนดไว้สุทธิ (Gain from remeasurements of the net defined benefit liability (asset)) : ผลตอบแทนจากสินทรัพย์โครงการ (The return on plan assets)	700,000.00

มูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันตามโครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้ (The present value of the defined benefit obligation)	
มูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันตามโครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้ (The present value of the defined benefit obligation) ณ วันที่ 1 มกราคม 25x8	15,000,000.00
ต้นทุนบริการปัจจุบัน (Current service cost)	1,350,000.00
ต้นทุนดอกเบี้ยจากภาระผูกพันตามโครงการผลประโยชน์ (Interest cost on the defined benefit obligation)*	600,000.00
เงินจ่ายชำระจากโครงการ (Payments from the plan)	(1,500,000.00)
มูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันตามโครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้ที่คาดว่าจะ (Expected the present value of the defined benefit obligation) ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x8	15,450,000.00
มูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันตามโครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้ (The present value of the defined benefit obligation) ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x8	16,000,000.00
ขาดทุนจากการวัดมูลค่าใหม่ของหนี้สิน (สินทรัพย์) ผลประโยชน์ที่กำหนดไว้สุทธิ (Loss from remeasurements of the net defined benefit liability (asset)) : ขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย (Actuarial loss)	550,000.00



ผลกระทบของเพดานของสินทรัพย์ (The effect of the asset ceiling)	
ผลกระทบของเพดานของสินทรัพย์ (The effect of the asset ceiling) ณ วันที่ 1 มกราคม 25x8	(3,000,000.00)
ดอกเบี้ยจากผลกระทบของเพดานของสินทรัพย์ (Interest on the effect of the asset ceiling)	(120,000.00)
ผลกระทบของเพดานของสินทรัพย์ที่คาดไว้ (Expected effect of the asset ceiling) ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x8	(3,120,000.00)
ผลกระทบของเพดานของสินทรัพย์ (The effect of the asset ceiling) ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x8	(3,000,000.00)
กำไรจากการวัดมูลค่าใหม่ของหนี้สิน (สินทรัพย์) ผลประโยชน์ที่กำหนดไว้สุทธิ (Gain from remeasurements of the net defined benefit liability (asset)): การเปลี่ยนแปลงในผลกระทบของเพดานของสินทรัพย์	120,000.00

ดอกเบี้ยสุทธิจากหนี้สิน (สินทรัพย์) ผลประโยชน์ที่กำหนดไว้สุทธิ = +800,000 - 600,000 - 120,000 = 80,000 (Cr.)

กำไรขาดทุนจากการวัดมูลค่าใหม่ของหนี้สิน (สินทรัพย์) ผลประโยชน์ที่กำหนดไว้สุทธิ = +700,000 - 550,000 + 120,000 = 270,000 (Cr.)

* คำนี้เฉพาะขอยอดยกมา เพื่อลดความซับซ้อนในการแสดงการคำนวณเพื่อเป็นตัวอย่างเท่านั้น ทั้งนี้ในประเด็นดังกล่าว มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้กำหนดให้ต้องคำนึงถึงการเปลี่ยนแปลงใด ๆ ในหนี้สิน (สินทรัพย์) ผลประโยชน์ที่กำหนดไว้สุทธิระหว่างรอบระยะเวลาที่เป็นผลมาจากการสมทบเงินและการจ่ายชำระผลประโยชน์

การนำเสนอข้อมูล

- การหักกลับสินทรัพย์ของโครงการหนึ่งกับหนี้สินของอีกโครงการหนึ่งจะทำได้ก็ต่อเมื่อ
 - กิจการมีสิทธิที่จะบังคับได้ตามกฎหมายที่จะใช้ส่วนเกินดุลในโครงการหนึ่งไปชำระภาระผูกพันอีกโครงการหนึ่ง และ
 - กิจการมีเจตนาที่จะชำระภาระผูกพันตามที่แสดงด้วยยอดสุทธิ หรือจะรับรู้ส่วนเกินดุลในโครงการหนึ่งและชำระภาระผูกพันตามโครงการอื่นในเวลาเดียวกัน
- นอกจากนี้มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ได้ระบุถึง
- การแยกส่วนของสินทรัพย์และหนี้สินประเภทหมุนเวียนและไม่หมุนเวียนที่เกิดขึ้นจากผลประโยชน์หลังออกจากงาน
 - วิธีการแสดงต้นทุนบริการปัจจุบัน และดอกเบี้ยสุทธิจากหนี้สิน (สินทรัพย์) ผลประโยชน์ที่กำหนดไว้สุทธิในกำไรขาดทุน

การเปิดเผยข้อมูล

กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลดังนี้

- อธิบายลักษณะของโครงการผลประโยชน์ และความเสี่ยงที่เกี่ยวข้อง
 - ข้อมูลเกี่ยวกับลักษณะของโครงการผลประโยชน์
 - ธรรมชาติของผลประโยชน์ที่จัดหาโดยโครงการ
 - คำอธิบายเกี่ยวกับกรอบระเบียบข้อบังคับในการดำเนินงานของโครงการ
 - คำอธิบายเกี่ยวกับความรับผิดชอบอื่นๆ ของกิจการในการกำกับดูแลโครงการ
 - คำอธิบายเกี่ยวกับความเสี่ยงของโครงการที่มีต่อกิจการ โดยมุ่งเน้นที่ความเสี่ยงที่ไม่ปกติ ความเสี่ยงเฉพาะกิจการ หรือความเสี่ยงเฉพาะโครงการ และความเสี่ยงจากการกระจุกตัวที่มีนัยสำคัญ
 - คำอธิบายของการแก้ไขใดๆ ของโครงการ การลดขนาดโครงการลงและการจ่ายชำระผลประโยชน์
 - ระบุและอธิบายจำนวนในงบการเงินที่เกิดจากโครงการผลประโยชน์
 - กิจการต้องเปิดเผยการกระทบยอดยกมาและยอดยกไปสำหรับรายการต่อไปนี้ (ถ้าสามารถปฏิบัติได้)
 - หนี้สิน (สินทรัพย์) ผลประโยชน์ที่กำหนดไว้สุทธิ โดยแยกแสดงการกระทบยอดสำหรับ
 - สินทรัพย์โครงการ
 - มูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันตามโครงการผลประโยชน์
 - ผลกระทบของเพดานของหนี้สิน
 - สิทธิที่จะได้รับชดเชย กิจการต้องอธิบายความสัมพันธ์ระหว่างสิทธิที่จะได้รับชดเชยใดๆ และภาระผูกพันที่เกี่ยวข้อง
 - การกระทบยอดยกมาและยอดยกไป โดยต้องแสดงแต่ละรายการดังต่อไปนี้
 - ต้นทุนบริการปัจจุบัน
 - รายได้หรือค่าใช้จ่ายดอกเบี้ย
 - การวัดมูลค่าใหม่ของหนี้สิน (สินทรัพย์) ผลประโยชน์ที่กำหนดไว้สุทธิ
 - ผลตอบแทนจากสินทรัพย์โครงการ ซึ่งไม่รวมจำนวนที่รวมไว้ในดอกเบี้ย
 - ผลกำไรและขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยที่เกิดจากการเปลี่ยนแปลงข้อสมมติด้านประชากรศาสตร์
 - ผลกำไรและขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยที่เกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงข้อสมมติทางการเงิน
- หมายเหตุ: ในทางปฏิบัติ เมื่อมีผลกำไรและขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย อาจมีรายการผลกำไรและขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัยที่เกิดจากการปรับปรุงจากประสบการณ์ (Experience adjustments) อีกด้วย



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

- การเปลี่ยนแปลงในผลกระทบของการจำกัดสินทรัพย์ผลประโยชน์ที่กำหนดไว้สุทธิ ถึงเพดานของสินทรัพย์ โดยไม่รวมจำนวนที่อยู่ในดอกเบี้ย
 - ต้นทุนบริการในอดีตและผลกำไรและขาดทุนที่เกิดขึ้นจากการจ่ายชำระผลประโยชน์
 - ผลของการเปลี่ยนแปลงในอัตราแลกเปลี่ยนเงินตราต่างประเทศ
 - การสมทบเงินเข้าโครงการ
 - การจ่ายชำระเงินจากโครงการ
 - ผลกระทบของการรวมธุรกิจและการจำหน่ายธุรกิจ
- กิจการต้องแยกแยะแสดงมูลค่ายุติธรรมของสินทรัพย์โครงการตามประเภทของธรรมชาติและความเสี่ยงที่แตกต่างกันของสินทรัพย์ดังกล่าว โดยแบ่งระดับย่อยของสินทรัพย์แต่ละโครงการ เป็นส่วนที่มีราคาตลาดอ้างอิงในตลาดซื้อขายคล่อง และส่วนที่ไม่มีราคาตลาด
- กิจการต้องเปิดเผยข้อสมมติหลักในการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย เป็นคำ สัมบูรณ์ หากกิจการเปิดเผยยอดรวมสำหรับกลุ่มของโครงการ กิจการต้องเปิดเผยข้อมูล ดังกล่าวในรูปแบบค่าเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักหรือในรูปแบบของข้อมูลที่ไม่กว้างเกินไป (narrow range)
- อธิบายผลกระทบของโครงการผลประโยชน์ที่อาจเกิดขึ้นกับจำนวนเงิน จังหวะเวลาและความไม่ แน่นนอนของกระแสเงินสดในอนาคตของกิจการ โดยกิจการต้องเปิดเผย
 - การวิเคราะห์ความอ่อนไหวของข้อสมมติหลักในการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ ประกันภัย ณ วันสิ้นรอบระยะเวลารายงาน โดยการแสดงให้เห็นว่าภาวะผูกพันตามโครงการ ผลประโยชน์จะได้รับผลกระทบจากการเปลี่ยนแปลงในข้อสมมติในการประมาณการตามหลัก คณิตศาสตร์ประกันภัยที่เกี่ยวข้องที่อาจเป็นไปได้อย่างสมเหตุสมผล ณ วันนั้นอย่างไร

ตัวอย่างที่ 13 - การวิเคราะห์ความอ่อนไหว

การวิเคราะห์ความอ่อนไหวของข้อสมมติหลัก แสดงถึงผลกระทบของการเปลี่ยนแปลงข้อสมมติหลักต่อ มูลค่าปัจจุบันของภาวะผูกพันผลประโยชน์พนักงาน ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x8 มีรายละเอียดดังนี้

หน่วย : ล้านบาท

การเปลี่ยนแปลงมูลค่าปัจจุบันของภาวะผูกพันผลประโยชน์
พนักงาน

	งบการเงินรวม		งบการเงินเฉพาะกิจการ	
	เพิ่มขึ้น 1%	ลดลง 1%	เพิ่มขึ้น 1%	ลดลง 1%
อัตราคิดลด	xxx	xxx	xxx	xxx
อัตราการขึ้นเงินเดือน	xxx	xxx	xxx	xxx

หมายเหตุ: การเพิ่มขึ้น 1% ลดลง 1% เป็นช่วงการเปลี่ยนแปลงในข้อสมมติในการประมาณการตามหลัก คณิตศาสตร์ประกันภัยที่เกี่ยวข้องที่อาจเป็นไปได้อย่างสมเหตุสมผล ของกิจการที่ยกตัวอย่าง ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x8 เท่านั้น ทั้งนี้ช่วงการเปลี่ยนแปลงดังกล่าวของแต่ละกิจการอาจแตกต่างกันออกไป



คู่มืออธิบายมาตรฐานการบัญชีนี้ ไม่ถือเป็นส่วนหนึ่งของมาตรฐานการรายงานทางการเงิน

- วิธีการและข้อสมมติที่ใช้ในการจัดทำการวิเคราะห์ความอ่อนไหว และข้อจำกัดของวิธีการดังกล่าว
- การเปลี่ยนแปลงจากรอบระยะเวลาก่อนสำหรับวิธีการและข้อสมมติที่ใช้จัดทำการวิเคราะห์ความอ่อนไหว และเหตุผลสำหรับการเปลี่ยนแปลงดังกล่าว
- ความคาดหวังการจ่ายเงินสมทบเข้าโครงการสำหรับรอบระยะเวลารายงานประจำปีถัดไป
- ข้อมูลเกี่ยวกับรายละเอียดการครบกำหนดของภาระผูกพันตามโครงการผลประโยชน์
 - ระยะเวลาถัวเฉลี่ยถ่วงน้ำหนักของภาระผูกพันตามโครงการผลประโยชน์
 - ข้อมูลอื่น ๆ ที่เกี่ยวกับการกระจายตัวของระยะเวลาของการจ่ายชำระผลประโยชน์ เช่น การวิเคราะห์การครบกำหนดของการจ่ายชำระผลประโยชน์ (Maturity analysis of the benefit payments)

ตัวอย่างที่ 14 - การวิเคราะห์การครบกำหนดของการจ่ายชำระผลประโยชน์

การวิเคราะห์การครบกำหนดของการจ่ายชำระผลประโยชน์ ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x8 มีรายละเอียดดังนี้

	หน่วย : ล้านบาท	
	งบการเงินรวม	งบการเงินเฉพาะกิจการ
ภายใน 1 ปี	xxx	xxx
มากกว่า 1ปี - 5 ปี	xxx	xxx
เกินกว่า 5 ปี	xxx	xxx
รวม	xxx	xxx

หมายเหตุ: กิจการต้องใช้ดุลยพินิจในการกำหนดช่วงของระยะเวลาของการวิเคราะห์การครบกำหนดของการจ่ายชำระผลประโยชน์ เนื่องจากมาตรฐานการบัญชีฯ ไม่ได้กำหนดช่วงของระยะเวลาในการวิเคราะห์ไว้ อย่างเฉพาะเจาะจง

- เปิดเผยข้อมูลตามมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น
 - ตามข้อกำหนดของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับ
 - รายการเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกันที่มีกับโครงการผลประโยชน์ของพนักงานหลังออกจากงาน และ
 - ผลประโยชน์หลังออกจากงานสำหรับผู้บริหารสำคัญ
 - ตามมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับหนี้สินที่อาจเกิดขึ้นจากภาระผูกพันผลประโยชน์ของพนักงานหลังออกจากงาน

ผลประโยชน์ระยะยาวอื่นของพนักงาน



รูปแบบของผลประโยชน์ระยะยาวอื่นของพนักงาน

ผลประโยชน์ระยะยาวอื่นของพนักงาน รวมถึงรายการต่างๆ ดังต่อไปนี้ (หากไม่ได้คาดว่าจะจ่ายชำระทั้งจำนวนก่อน 12 เดือน หลังวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานประจำปีที่พนักงานได้ให้บริการที่เกี่ยวข้อง) การลางานระยะยาวที่ยังได้รับผลตอบแทน ผลประโยชน์ที่จ่ายให้จากการทำงานเป็นระยะเวลานาน (เช่น การแจกทองคำ หรือแหวนเพชร เมื่อทำงานครบจำนวนปีที่กำหนด) ผลประโยชน์ที่จ่ายจากการทุพพลภาพเป็นระยะเวลานาน ส่วนแบ่งกำไรและโบนัส และผลตอบแทนที่ร้อจ่าย เป็นต้น

การรับรู้รายการและการวัดมูลค่า

การรับรู้และวัดมูลค่าส่วนเกินหรือส่วนขาดในโครงการผลประโยชน์ระยะยาวอื่นของพนักงาน ต้องถือปฏิบัติตามหัวข้อ การรับรู้รายการและการวัดมูลค่าของผลประโยชน์หลังออกจากงาน - โครงการผลประโยชน์ที่กำหนดไว้

นอกจากนี้กิจการต้องรับรู้ยอดสุทธิของจำนวนดังต่อไปนี้สำหรับผลประโยชน์ระยะยาวอื่นของพนักงานในกำไรหรือขาดทุน (เว้นแต่มาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่นจะกำหนดหรืออนุญาตให้รวมเป็นราคาทุนของสินทรัพย์ได้)

- ต้นทุนบริการ
- ดอกเบี้ยสุทธิจากหนี้สิน (สินทรัพย์) ผลประโยชน์ที่กำหนดไว้สุทธิ และ
- การวัดมูลค่าใหม่ของหนี้สิน (สินทรัพย์) ผลประโยชน์ที่กำหนดไว้สุทธิ

ตัวอย่างที่ 15 - ผลกำไรและขาดทุนจากการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย (Actuarial gains and losses)

ณ วันที่ 31 ธันวาคม 25x3 บริษัทมีมูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันตามโครงการแจกทองคำเมื่อพนักงานมีอายุงานตามที่กำหนด (ผลประโยชน์ระยะยาวอื่นของพนักงาน) จำนวน 3 ล้านบาท ซึ่งคำนวณขึ้นบนสมมติฐานอัตราคิดลดซึ่งอ้างอิงหุ้นกู้ภาคเอกชนที่ได้รับการจัดอันดับอยู่ในระดับดี ที่ 4%

อย่างไรก็ดี ในช่วงปี 25x4 อัตราดอกเบี้ยตราสารหนี้โดยทั่วไปมีอัตราลดต่ำลงอย่างมาก ดังนั้นจึงคำนวณมูลค่าปัจจุบันของภาระผูกพันตามโครงการผลประโยชน์ใหม่ โดยอ้างอิงอัตราดอกเบี้ยที่เป็นปัจจุบัน ปรากฏว่าอัตราคิดลดที่เหมาะสมอัตราใหม่คือ 3% จึงทำให้เกิดการขาดทุนจากการเปลี่ยนแปลงในข้อสมมติที่ใช้ในการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย (Actuarial assumptions) จำนวน 0.5 ล้านบาท

ดังนั้นบริษัทจึงต้องรับรู้จำนวนดังกล่าวในกำไรขาดทุน เป็นส่วนหนึ่งของรายการการวัดมูลค่าใหม่ของหนี้สิน (สินทรัพย์) ผลประโยชน์ที่กำหนดไว้สุทธิ (Remeasurements of the net defined benefit liability (asset))

ทั้งนี้การรับรู้รายการดังกล่าวแม้ว่าจะเกิดขึ้นจากการเปลี่ยนแปลงในข้อสมมติที่ใช้ในการประมาณการตามหลักคณิตศาสตร์ประกันภัย (Actuarial assumptions) เช่นเดียวกับกับตัวอย่างที่ 10 แต่เนื่องจากกรณีนี้เป็นผลประโยชน์ระยะยาวอื่นของพนักงาน ขณะที่ตัวอย่างที่ 10 เป็นผลประโยชน์หลังออกจากงาน จึงทำให้การรับรู้รายการดังกล่าวแตกต่างไปจากตัวอย่างที่ 10 ที่รับรู้ในกำไรขาดทุนเบ็ดเสร็จอื่น

การเปิดเผยข้อมูล



มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ได้กำหนดให้กิจการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ระยะยาวอื่นของพนักงานอย่างเจาะจง แต่กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์ระยะยาวอื่นของพนักงานตามที่กำหนดโดยมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น เช่น

- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน กำหนดให้มีการเปิดเผยข้อมูลค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับผลประโยชน์ของพนักงาน
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน กำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลผลประโยชน์ของพนักงานที่เป็นผู้บริหารสำคัญ

ผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้าง

รูปแบบของผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้าง

ผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้างเป็นผลมาจากการตัดสินใจของกิจการที่จะเลิกจ้างพนักงานหรือการตัดสินใจของพนักงานที่จะยอมรับข้อเสนอผลประโยชน์เพื่อแลกเปลี่ยนกับการเลิกจ้าง โดยผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้างไม่รวมถึงผลประโยชน์ของพนักงานที่เป็นผลมาจากการเลิกจ้างงานตามคำร้องขอของพนักงาน โดยไม่มีข้อเสนอของกิจการ หรือเป็นผลมาจากข้อกำหนดของการเกษียณอายุตามปกติ นอกจากนี้รูปแบบโดยปกติของผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้างจะจ่ายออกไปเป็นเงินก้อนทั้งจำนวน แต่บางครั้งจะรวมถึง การให้ผลประโยชน์หลังออกจากงานอื่นเพิ่มเติม ไม่ว่าจะทางตรงหรือทางอ้อม ผ่านโครงการผลประโยชน์ของพนักงาน และเงินเดือนที่จ่ายจนกระทั่งสิ้นสุดระยะเวลาที่กำหนด หากพนักงานไม่ได้ให้บริการที่ให้ประโยชน์เชิงเศรษฐกิจเพื่อกิจการอีกต่อไป ทั้งนี้ผลประโยชน์ของพนักงานที่เป็นไปตามเงื่อนไขของโครงการผลประโยชน์ของพนักงานจะเป็นผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้างหากเป็นผลมาจากทั้งการตัดสินใจของกิจการที่จะเลิกจ้างพนักงาน และไม่มีเงื่อนไขของการให้บริการในอนาคต

ตัวอย่างที่ 16 - การพิจารณาว่าเป็นผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้างหรือไม่

บริษัทจัดทำโครงการเกษียณอายุก่อนกำหนดให้แก่พนักงานผู้มีอายุ ตั้งแต่ 55-57 ปี ให้ผลตอบแทนเพิ่มเติมจากผลประโยชน์เมื่อเกษียณอายุตามปกติเป็นเงินเดือนอีก 12 เดือน จ่าย ณ วันที่เกษียณอายุก่อนกำหนด ข้อตกลงดังกล่าวกำหนดให้พนักงานต้องเกษียณอายุเมื่อครบกำหนด 2 ปีนับตั้งแต่วันเข้าร่วมโครงการ ทั้งนี้ในช่วงเวลา 2 ปีดังกล่าว พนักงานต้องทำงานให้กับบริษัทตามปกติ

ในกรณีนี้ ช่วงเวลา 2 ปีที่พนักงานต้องทำงานให้กับบริษัทตามปกติ ถือเป็นเงื่อนไขการให้บริการของพนักงานแก่บริษัทในอนาคต ดังนั้นผลประโยชน์ส่วนเพิ่มดังกล่าว (เงินเดือน 12 เดือนที่ให้เมื่อเกษียณอายุก่อนกำหนด) จึงเป็นผลประโยชน์หลังออกจากงาน ไม่ใช่ผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้าง ดังนั้นบริษัทจะต้องรับรู้ค่าใช้จ่ายและหนี้สินในส่วนดังกล่าวตามข้อกำหนดของผลประโยชน์หลังออกจากงาน

การรับรู้รายการ

กิจการต้องรับรู้ผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้างเป็นหนี้สินและค่าใช้จ่ายเมื่อวันใดวันหนึ่งต่อไปนี้เกิดขึ้นก่อน



- เมื่อกิจการไม่สามารถยกเลิกข้อเสนอการให้ผลประโยชน์ดังกล่าวได้อีกต่อไป
 - สำหรับผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้างค้างจ่ายที่เป็นผลมาจากการตัดสินใจของพนักงาน กิจการจะไม่สามารถยกเลิกข้อเสนอการให้ผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้างเมื่อวันใดวันหนึ่งต่อไปนี้เกิดก่อน
 - เมื่อพนักงานยอมรับข้อเสนออื่น และ
 - เมื่อมีข้อจำกัดต่อความสามารถของกิจการที่จะยกเลิกข้อเสนอที่มีผลบังคับใช้ ซึ่งจะเกิดขึ้นเมื่อข้อเสนอได้จัดทำขึ้นโดยมีข้อจำกัดอยู่ในระยะเวลาของการให้ข้อเสนอ
 - สำหรับผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้างค้างจ่ายที่เป็นผลมาจากการตัดสินใจของกิจการ กิจการจะไม่สามารถยกเลิกข้อเสนอได้อีกต่อไปหากกิจการมีการสื่อสารต่อพนักงานที่ได้รับผลกระทบจากโครงการเลิกจ้างพนักงาน โดยเข้าหลักเกณฑ์ทั้งหมดดังต่อไปนี้
 - มีการดำเนินการที่จำเป็นที่บ่งชี้ว่าจะไม่มีการเปลี่ยนแปลงที่มีนัยสำคัญในโครงการที่จะจัดทำขึ้น
 - โครงการมีการระบุจำนวนของพนักงานที่จะเลิกจ้าง ประเภทงาน หรือหน้าที่งาน และสถานที่ทำงาน (โครงการไม่จำเป็นต้องระบุถึงพนักงานแต่ละคน) และวันที่คาดว่าจะเสร็จสิ้น
 - โครงการได้กำหนดรายละเอียดผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้างให้กับพนักงานเพียงพอที่พนักงานจะสามารถกำหนดประเภทและจำนวนเงินของผลประโยชน์ที่จะได้รับเมื่อมีการเลิกจ้างงาน
- เมื่อกิจการรับรู้ต้นทุนสำหรับการปรับโครงสร้างที่อยู่ในขอบเขตของมาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 37 เรื่อง ประมาณการหนี้สิน หนี้สินที่อาจเกิดขึ้น และสินทรัพย์ที่อาจเกิดขึ้น และเกี่ยวข้องกับการจ่ายชำระผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้าง

การวัดมูลค่า

กิจการต้องวัดมูลค่าของผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้างเมื่อรับรู้รายการเริ่มแรก และต้องวัดมูลค่าและรับรู้การเปลี่ยนแปลงในภายหลังตามธรรมชาติของผลประโยชน์ของพนักงาน ดังนี้

- หากผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้างเป็นส่วนเพิ่มของผลประโยชน์หลังออกจากงาน กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดของผลประโยชน์หลังออกจากงาน
- หากผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้างคาดว่าจะจ่ายชำระทั้งจำนวนก่อน 12 เดือนนับจากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานประจำปีที่มีการรับรู้ผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้าง กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดของผลประโยชน์ระยะสั้นของพนักงาน
- หากผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้างไม่ได้คาดว่าจะจ่ายชำระทั้งจำนวนก่อน 12 เดือนนับจากวันสิ้นรอบระยะเวลารายงานประจำปี กิจการต้องปฏิบัติตามข้อกำหนดของผลประโยชน์ระยะยาวอื่นของพนักงาน

ตัวอย่างที่ 17 - การวัดมูลค่าและรับรู้การเปลี่ยนแปลงในภายหลังของผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้าง

ในปี 25x1 บริษัทได้ให้ข้อเสนอแก่พนักงานที่มีอายุ 58 ปี ให้เกษียณอายุก่อนกำหนดทันทีในปี 25x1 ส่วนหนึ่งของข้อเสนอกำหนดว่าจะให้ผลประโยชน์สำหรับค่ารักษาพยาบาลภายหลังจากอายุ 60 ปี ในวงเงิน ปีละ

50,000 บาท เป็นเวลา 10 ปี มีพนักงานจำนวนหนึ่งตอบรับข้อเสนอและบริษัทไม่สามารถยกเลิกข้อเสนอ การให้ผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้างได้อีก

ดังนั้นบริษัทจะต้องวัดมูลค่าและรับรู้การเปลี่ยนแปลงในภายหลังของภาระผูกพันค่ารักษาพยาบาลดังกล่าวตามข้อกำหนดของผลประโยชน์หลังออกจากงาน เนื่องจากผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้างดังกล่าวเป็นส่วนเพิ่มของผลประโยชน์หลังออกจากงาน

การเปิดเผยข้อมูล

มาตรฐานการบัญชีฉบับนี้ไม่ได้กำหนดให้กิจการเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้างอย่างเจาะจง แต่กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับผลประโยชน์เมื่อเลิกจ้างตามที่กำหนดโดยมาตรฐานการรายงานทางการเงินฉบับอื่น เช่น

- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 1 เรื่อง การนำเสนองบการเงิน กำหนดให้มีการเปิดเผยข้อมูลค่าใช้จ่ายที่เกี่ยวข้องกับผลประโยชน์ของพนักงาน
- มาตรฐานการบัญชี ฉบับที่ 24 เรื่อง การเปิดเผยข้อมูลเกี่ยวกับบุคคลหรือกิจการที่เกี่ยวข้องกัน กำหนดให้กิจการต้องเปิดเผยข้อมูลผลประโยชน์ของพนักงานที่เป็นผู้บริหารสำคัญ
